GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 34410C
Inscrit le 22 avril 2014

Audience publique du 9 octobre 2014

Appel formé par
la société anonyme ... S.A., …,
contre
un jugement du tribunal administratif du 10 mars 2014 (n° 32091 du rôle)
dans un litige l'opposant à
une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôts

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 34410C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 22 avril 2014 par Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ... S.A., établie et ayant son siège social à L-…, inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B …, représentée par son conseil d'administration actuellement en fonction, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 10 mars 2014, par lequel ledit tribunal a rejeté son recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'Administration des Contributions directes du 21 novembre 2012 (n° C 17920 du rôle) ayant déclaré irrecevable pour cause de tardiveté sa réclamation introduite le 13 septembre 2012 contre le bulletin de l'impôt commercial communal de l'année 2006, le bulletin de l'impôt sur la fortune au 1er janvier 2006 et au 1er janvier 2007 et le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2006, tous émis le 3 mars 2010, contre le bulletin de l'impôt commercial communal de l'année 2007, le bulletin de l'impôt sur la fortune au 1er janvier 2008 et le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2007, tous émis le 27 mai 2010, ainsi que contre le bulletin de l'impôt commercial communal de l'année 2008 et le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2008, les deux émis le 20 avril 2011 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 19 mai 2014 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 19 juin 2014 par Maître Jean-Pierre WINANDY pour compte de la société ... S.A. ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Georges SIMON, en remplacement de Maître Jean-Pierre WINANDY, et Madame le délégué du gouvernement Betty SANDT en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 30 septembre 2014.

Le 3 mars 2010, le bureau d'imposition Sociétés … de Luxembourg de la section des sociétés de l'administration des Contributions directes, ci-après « *le bureau d'imposition* », émit à l'égard de la société anonyme ... S.A., ci-après « *la société ...* », les bulletins de l'impôt commercial communal pour l'année 2006, de l'impôt sur la fortune pour les années 2006 et 2007 et de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2006 par voie de taxation d'office, faute de déclaration fiscale de la part de la société susmentionnée.

En date du 27 mai 2010, le bureau d'imposition émit les bulletins de l'impôt commercial communal pour l'année 2007, de l'impôt sur la fortune pour les années 2008, 2009 et 2010 et de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2007 également par voie de taxation d'office.

Le 20 avril 2011, le bureau d'imposition émit à l'égard de la société ... les bulletins de l'impôt commercial communal et de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2008, encore par voie de taxation d'office.

Le 5 avril 2012, le bureau d'imposition émit, par voie de taxation d'office, les bulletins de l'impôt commercial communal et de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2009.

Par courrier du 12 septembre 2012, la société ... introduisit une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après « *le directeur* », à l'encontre des prédits bulletins d'impôt pour les années 2006, 2007, 2008 et 2009.

Par décision du 21 novembre 2012, référencée sous le numéro du rôle C 17920, le directeur déclara irrecevable ladite réclamation pour tardiveté en ce qui concerne les bulletins d'impôt pour les années 2006, 2007 et 2008. Cette décision est libellée comme suit :

« *Vu la requête introduite le 13 septembre 2012 par le sieur ... ... au nom de la société anonyme ..., ayant son siège social à L-..., pour réclamer contre le bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2006, le bulletin de l'impôt sur la fortune au 1.1.2006 et au 1.1.2007 et le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2006, tous émis le 3 mars 2010, contre le bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2007, le bulletin de l'impôt sur la fortune au 1.1.2009 et le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2007, tous émis le 27 mai 2010, ainsi que contre le bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2008 et le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2008, les deux émis le 20 avril 2011;*

Vu le dossier fiscal;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant qu'en vertu de son pouvoir discrétionnaire, il est loisible au directeur des contributions de joindre des affaires si elles lui paraissent suffisamment connexes (cf.

Conseil d'Etat du 6.2.1996, n° 8925 du rôle) ; qu'en l'espèce, les réclamations ayant le même objet, il échet, dans l'intérêt d'une bonne administration de la loi, de les joindre pour y statuer;

Considérant qu'aux termes des §§ 228 et 246 AO, dont la règle a été reprise dans l'instruction sur les voies de recours figurant aux bulletins entrepris, le délai de réclamation est de trois mois et court à partir de la notification, qui en cas de simple pli postal, est présumée accomplie le troisième jour ouvrable après la mise à la poste; qu'en vertu de l'art. 2 du règlement grand-ducal du 24.10.1978 portant exécution du § 211 AO, la notification est présumée accomplie le troisième jour ouvrable qui suit la remise de l'envoi à la poste;

Considérant que le bulletin litigieux de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2006, le bulletin litigieux de l'impôt sur la fortune au 1.1.2006 et au 1.1.2007 et le bulletin litigieux de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2006 ont été émis le 3 mars 2010 et notifiés le 8 mars 2010; qu'ainsi le délai a expiré le 8 juin 2010;

que le bulletin litigieux de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2007, le bulletin litigieux de l'impôt sur la fortune au 1.1.2008 et le bulletin litigieux de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2007 ont été émis le 27 mai 2010 et notifiés le 1er juin 2010; qu'ainsi le délai a expiré le 1 er septembre 2010;

que le bulletin litigieux de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2008 et le bulletin litigieux de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2008 ont été émis le 20 avril 2011 et notifiés le 26 avril 2011; qu'ainsi le délai a expiré le 26 juillet 2011;

que toutes les réclamations sont donc tardives;

Considérant qu'aux termes du § 83 AO ce délai est un délai de forclusion;

Considérant que l'instruction n'a pas révélé de circonstances susceptibles de justifier un relevé de forclusion suivant les §§ 86 et 87 AO;

Considérant qu'aux termes du § 252 AO les réclamations tardives sont irrecevables; (…) ».

Par requête déposée 22 février 2013 au greffe du tribunal administratif, la société ... fit introduire un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation de la décision directoriale précitée du 21 novembre 2012.

Dans son jugement du 10 mars 2014, le tribunal délimita tout d'abord l'objet du recours, le délégué du gouvernement ayant soulevé l'irrecevabilité du recours en ce qu'il visait également les bulletins de l'impôt commercial communal et de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2009. Le tribunal retint que si le directeur avait certes été saisi d'une réclamation portant sur les bulletins d'impôt des années 2006, 2007, 2008 et 2009, il n'avait cependant statué que par rapport aux bulletins au titre des années 2006, 2007 et 2008 en déclarant la réclamation introduite à leur égard irrecevable pour cause de tardiveté, et que les bulletins d'imposition pour l'année 2009 n'ayant pas fait l'objet d'une décision directoriale, ceux-ci seraient, le cas échéant, toujours susceptibles de faire l'objet d'un recours contentieux. En se référant aux dispositions du § 228 de la loi générale des impôts, communément appelée « *Abgabenordnung* », ci-après dénommée « *AO* », et de l'article 8 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre

administratif, il en déduisit qu'en dirigeant son recours contre la seule décision directoriale, la société ... n'avait pas déféré au tribunal les bulletins d'imposition pour l'année 2009 et rejeta le moyen d'irrecevabilité afférent du délégué du gouvernement. Le tribunal se déclara ensuite compétent pour connaître du recours en réformation introduit et le déclara recevable tout en disant qu'il n'y avait pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

Quant au fond, le tribunal se référa au § 211 (3) AO et aux articles 1er et 2 du règlement grand-ducal modifié du 24 octobre 1978 concernant la notification des bulletins en matière d'impôts directs, désigné ci-après par « *le règlement grand-ducal du 24 octobre 1978* », pris sur base de l'habilitation au pouvoir réglementaire contenue dans le § 211 (3) AO, à introduire une forme simplifiée de communication. Tout en admettant que le règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 prévoit la possibilité d'une notification au destinataire qui demeure au Grand-Duché par simple pli fermé à la poste en la matière sous examen et que, d'après l'article 2 du même règlement grand-ducal, la notification par simple lettre est présumée accomplie le troisième jour ouvrable qui suit la remise de l'envoi à la poste à moins qu'il ne résulte des circonstances de l'espèce que l'envoi n'a pas atteint le destinataire dans le délai prévu, le tribunal considéra qu'afin que la présomption de l'article 2 du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 puisse produire ses effets, il ne serait pas suffisant qu'il soit établi que le destinataire a eu connaissance des bulletins d'impôt, mais il serait indispensable que la date de la remise à la poste soit établie. Dans la mesure où les bulletins ne comporteraient que la date de leur émission qui devrait aussi correspondre à celle de la remise à la poste des envois les contenant, l'organisation de l'impression et de l'expédition des bulletins par le biais du Centre des technologies de l'information de l'Etat ne permettait pas à l'Etat de se procurer une preuve de la remise à la poste pour chaque envoi individuel d'un bulletin. Le tribunal releva ensuite qu'une preuve de la date de la remise à la poste pouvait être rapportée par la mention apposée sur l'enveloppe d'envoi du bulletin qui comporterait toujours la date de traitement du courrier par l'Entreprise des Postes et Télécommunications laquelle documenterait que le courrier a été remis à la poste au plus tard le jour y indiqué, cette preuve ne pouvant être fournie que par le destinataire du bulletin d'impôt. Le tribunal en déduisit qu'eu égard à la finalité de la présomption de notification prévue par l'article 2 du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978, il y aurait lieu d'appliquer cette présomption en ce sens qu'elle impose au destinataire l'obligation de faire état de circonstances qui rendent plausible le défaut de la notification dans le délai présumé, partant en produisant le bulletin lui notifié et l'enveloppe d'envoi y relative afin de permettre la vérification de la date effective de la remise à la poste. Dans l'hypothèse où le contribuable affirmait la réception du bulletin à une date postérieure à celle résultant de l'application de la présomption de notification sans pour autant soumettre en cause ces pièces, il n'avait pas utilement renversé cette présomption par l'établissement d'indices suffisants en sens contraire.

Le tribunal releva ensuite que la société ... ne niait pas la réception des bulletins litigieux émis respectivement le 3 mars 2010, le 27 mai 2010 et le 20 avril 2011, mais se limitait à affirmer, de manière abstraite, que la charge de la preuve de l'émission des bulletins litigieux repose sur la partie étatique, sans verser une copie des enveloppes ayant contenu les prédits bulletins, tout en admettant elle-même dans sa réclamation du 12 septembre 2012 le caractère tardif de celle-ci.

Il en conclut que la société ... était restée en défaut de produire les bulletins litigieux et les enveloppes d'envoi les ayant contenus, lesquelles pièces auraient permis au tribunal de vérifier la date d'émission des bulletins et de traitement des courriers d'envoi par l'entreprise des Postes et Télécommunications, de sorte qu'elle n'avait pas soumis des indices suffisants de nature à renverser la présomption établie par l'article 2 du règlement grand-ducal du 24

octobre 1978, de manière que le directeur avait valablement pu retenir les dates présumées de notification respectives du 8 mars 2010, du 1er juin 2010 et du 26 avril 2011 et conclure à l'expiration du délai de réclamation de trois mois aux dates respectives du 8 juin 2010, du 1er septembre 2010 et du 26 juillet 2011.

Il rejeta partant le recours en réformation comme non fondé.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 22 avril 2014, la société ... a fait relever appel de ce jugement.

A l'appui de sa requête d'appel, elle critique les premiers juges en ce que ceux-ci auraient opéré une inversion de la charge de la preuve. Bien que le tribunal eût retenu que la date du départ de la présomption de notification des bulletins d'imposition endéans les trois jours de leur émission serait la date de leur remise à la poste, il aurait ensuite considéré que la partie étatique ne pouvait pas rapporter la preuve de la date de la remise à la poste et qu'il revenait dès lors au contribuable de rapporter la preuve de la date de la remise à la poste des bulletins par la remise de l'enveloppe par laquelle les bulletins ont été expédiés, alors que la charge de la preuve incomberait pourtant à l'Etat, conformément à l'article 59, alinéa 2, de loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives. Ce faisant, le tribunal aurait inversé la charge de la preuve, alors qu'en vertu de l'article 59, alinéa 3, de la loi précitée du 21 juin 1999, la charge de la régularité de la procédure fiscale appartiendrait à l'administration.

La partie appelante sollicite ensuite la réformation des bulletins d'impôt litigieux au motif que les bases d'imposition retenues par la voie de la taxation d'office s'écarteraient de manière significative de ses revenus réels, tels que ceux-ci se dégageraient de ses déclarations pour l'impôt sur le revenu des collectivités et l'impôt commercial communal des années 2006 à 2009.

L'Etat conclut à l'irrecevabilité de l'appel au motif que la demande en réformation sinon en annulation des bulletins d'impôt figurant au dispositif de la requête d'appel constituerait une demande nouvelle en appel prohibée par l'article 41, paragraphe 2, de la loi précitée du 21 juin 1999.

On entend par demande nouvelle en appel la demande qui diffère de celle contenue dans la requête introductive de première instance par son objet, par sa cause ou par les personnes entre qui elle est engagée.

Comme cela a été relevé à bon droit par les premiers juges, la requête introductive de première instance a pour seul objet la réformation sinon l'annulation de la décision directoriale du 21 novembre 2012, tandis que la requête d'appel, d'après son dispositif, tend à la réformation sinon à l'annulation des bulletins d'impôt litigieux, ce qui constituerait *a priori* une demande nouvelle en appel qui serait, à ce titre, irrecevable. Il résulte cependant d'une lecture compréhensive de la requête d'appel et plus particulièrement de son dispositif que l'appelante sollicite l'infirmation du jugement entrepris qui a statué par rapport à la décision directoriale contestée, de sorte qu'elle doit être considérée comme sollicitant la réformation de cette décision et non pas la réformation des bulletins litigieux sur lesquels porte la décision directoriale litigieuse.

Il s'ensuit que le moyen d'irrecevabilité soulevé par le délégué du gouvernement est à rejeter.

L'Etat soulève encore l'irrecevabilité de la demande de la partie appelante, alors qu'elle semblerait vouloir entreprendre également les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal pour l'année 2009 qui n'auraient toutefois pas fait l'objet du premier jugement.

La partie appelante n'a pas pris position par rapport à ce moyen.

Comme cela a été rappelé ci-avant, la requête introductive de première instance de l'actuelle appelante était dirigée exclusivement contre la décision directoriale du 21 novembre 2012, laquelle n'a pas statué par rapport aux bulletins d'impôt de l'année 2009, de sorte que le tribunal a considéré qu'il n'était pas saisi de l'examen des bulletins de l'année 2009. Même à admettre que l'appelante ait voulu diriger sa requête d'appel également contre les bulletins pour l'année 2009, étant donné que cette demande ne figure pas au dispositif de la requête d'appel, cette demande est en tout état de cause à déclarer irrecevable.

L'appel ayant par ailleurs été introduit dans les formes légales et dans le délai imparti, il est partant recevable.

Quant au fond et plus particulièrement quant à la question de l'irrecevabilité de la réclamation pour cause de tardiveté, le § 211 (3) AO dispose que : « *Die Steuerbescheide sind verschlossen zuzustellen. Der Großherzog kann statt der Zustellung eine einfachere Form der Bekanntgabe zulassen* ».

L'article 1er du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 pris notamment sur base du § 211 (3) AO précité prévoit que : « *Les bulletins qui fixent une cote d´impôt, ceux qui établissent séparément une valeur unitaire ou des revenus d´une certaine catégorie, ceux qui fixent la base d´assiette d´un impôt réel et ceux qui appellent en garantie un tiers responsable du paiement de l´impôt peuvent être notifiés aux destinataires qui demeurent au Grand-Duché par simple pli fermé à la poste. Il en est de même des bulletins qui ventilent une cote d´impôt ou une base d´assiette entre plusieurs communes* ».

Il n'est pas contesté en cause que la notification des bulletins litigieux de 2006, 2007 et 2008 a pu être effectuée par la voie d'un courrier simple à la poste, conformément à l'article 1er du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978.

L'article 2 du même règlement grand-ducal établit une présomption de notification dans les termes suivants : « *La notification par simple lettre est présumée accomplie le troisième jour ouvrable qui suit la remise de l´envoi à la poste à moins qu´il ne résulte des circonstances de l´espèce que l´envoi n´a pas atteint le destinataire dans le délai prévu* ».

C'est à bon droit et pour de justes motifs que la Cour fait siens que le tribunal a décidé que c'est la date de la remise de l'envoi à la poste qui constitue le point de départ de la présomption de l'accomplissement de la notification. Dès lors que les bulletins qui sont notifiés au contribuable portent uniquement la date qui est en principe celle de leur émission et que l'organisation de l'impression et de l'expédition des bulletins par le biais du Centre des technologies de l'information de l'Etat a été établie afin d'assurer que la date d'impression des bulletins corresponde à celle de la remise à la poste des envois les contenant, ce système ne permet pas à l'Etat de rapporter la preuve documentaire de son respect sans faille, ni de se ménager une preuve de la remise à la poste pour chaque envoi individuel d'un bulletin. Cependant, la preuve de la date de la remise à la poste existe dans la mesure où la mention afférente se trouve apposée sur l'enveloppe d'envoi du bulletin qui comporte toujours la date du traitement du courrier par l'Entreprise des Postes et

Télécommunications, cette dernière date documentant que le courrier a été remis à la poste au plus tard le jour y indiqué. Or, c'est le destinataire du bulletin qui détient cette seule preuve de la date de la remise à la poste suite à la notification du bulletin.

Au vu de la finalité du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 d'admettre la notification des bulletins avec la dispense du récépissé de dépôt requis en cas de notification par courrier recommandé sur base du § 88 (3) AO, la présomption de notification prévue par l'article 2 du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 doit être appliquée en ce sens qu'elle impose au destinataire l'obligation de faire état de circonstances qui rendent plausible le défaut de la notification dans le délai présumé, partant en produisant le bulletin lui notifié et l'enveloppe d'envoi y relative afin de permettre la vérification de la date effective de remise à la poste. Dans l'hypothèse où le contribuable affirme la réception du bulletin à une date postérieure à celle résultant de l'application de la présomption de notification sans pour autant soumettre en cause ces pièces, il n'a pas utilement renversé cette présomption par l'établissement d'indices suffisants en sens contraire (cf. arrêt Cour adm. 14 mai 2013, n° 31799C du rôle).

Or, en l'espèce, la société ..., pas plus en appel qu'en première instance, ne nie pas la réception des bulletins litigieux émis respectivement le 3 mars 2010, le 27 mai 2010 et le 20 avril 2011, allant même jusqu'à admettre elle-même dans sa réclamation du 12 septembre 2012 devant le directeur le caractère tardif de celle-ci, alors qu'elle aurait ignoré qu'il fallait répondre dans un délai de trois mois. Elle se limite ainsi à affirmer que la charge de la preuve de l'émission des bulletins litigieux reposerait sur la partie étatique, sans verser les bulletins litigieux ni surtout les enveloppes d'envoi les ayant contenus, lesquelles pièces auraient pourtant permis à la Cour de vérifier la date d'émission des bulletins et de traitement des courriers d'envoi par l'entreprise des Postes et Télécommunications.

C'est partant à bon droit que les premiers juges ont retenu que la société ... n'a pas soumis en cause des indices suffisants de nature à renverser la présomption établie par l'article 2 du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978, de manière que le directeur a valablement pu retenir les dates présumées de notification respectives du 8 mars 2010, du 1er juin 2010 et du 26 avril 2011 et conclure à l'expiration du délai de réclamation de trois mois aux dates respectives du 8 juin 2010, du 1er septembre 2010 et du 26 juillet 2011.

L'appel laisse partant d'être justifié et l'appelante est à en débouter, le jugement dont appel étant à confirmer.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel en la forme,

au fond, le déclare non justifié et en déboute l'appelante,

partant, confirme le jugement entrepris,

condamne l'appelante aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par :

Francis DELAPORTE, vice-président

Serge SCHROEDER, premier conseiller

Martine GILLARDIN, conseiller

et lu par le vice-président, en l'audience publique à Luxembourg au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en tête, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

s. MAY s. DELAPORTE

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 29 mai 2016
Le greffier en chef de la Cour administrative